

# **A CRIMINALIZAÇÃO DO SALÁRIO "POR FORA" E O PAPEL DO JUIZ DO TRABALHO<sup>1</sup>**

## **CRIMINALISATION WAGE "OUTSIDE" AND THE ROLE OF THE JUDGE OF WORK**

**EDUARDO MILLÉO BARACAT**

Graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (1987), Mestrado em Direito pela Universidade Federal do Paraná (1995), curso de especialização em Direito Social pela Université Pathéon-Assas/Paris II (1997/1998) e doutorado em Direito pela Universidade Federal do Paraná (2002). Participou do Seminário Formação de Formadores organizado pela Escola Nacional da Magistratura Francesa nas cidades de Paris e Bordeaux (2004). Atualmente é Juiz Titular da 9ª Vara do Trabalho de Curitiba-PR, lecionando Direito do Trabalho no Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA, na graduação, pós-graduação "lato sensu" e mestrado. Endereço eletrônico: [eduardobaracat@uol.com.br](mailto:eduardobaracat@uol.com.br).

### **RESUMO**

A prática do salário "por fora" é relativamente comum entre as empresas brasileiras. O salário "por fora" trata-se de ilícito trabalhista, mas também penal, na medida em que tipificado no art. 337-A do CP, relativo a sonegação de contribuição previdenciária, e a Lei n. 8.137/1990, referente ao crime contra a ordem tributária. O salário "por fora" acarreta grave prejuízo a sociedade, porque reduz a arrecadação dos encargos sociais e, conseqüentemente, prejudica o financiamento da seguridade social. Necessária a articulação dos atores envolvidos na caracterização do salário "por fora", com o objetivo de prevenir e punir essa prática, sobretudo a atuação do Juiz do Trabalho.

**PALAVRAS CHAVE:** salário "por fora"; crime de sonegação contribuição previdenciária; crime contra a ordem tributária; Lei n. 8.137/1990; Juiz do Trabalho.

---

<sup>1</sup> O presente trabalho decorreu da participação de seu autor no Curso "Investigation Économique et Financière" na Escola da Magistratura Francesa, por intermédio da ENAMAT.

## ABSTRACT

The practice of salary "out" is relatively common among Brazilian companies. The salary "out" it is unlawful labor, but also criminal, inasmuch as defined in art. 337-A of the Penal Code, relating to evasion of social security contributions, and the Law. 8137/1990 concerning the crime against the tax system. Salary "outside" causes serious injury to society, because it reduces the collection of social security contributions and thus undermined the social security financing. Necessary articulation of the actors involved in the characterization of wages "out" in order to prevent and punish this practice, especially the performance of Labor Judge.

**KEYWORDS:** salary "out"; crime of; evading social security contributions; crime against the tax system; Law n. 8137/1990; Judge Labour.

## 1. INTRODUÇÃO

A prática do salário "por fora" é relativamente comum entre os empregadores brasileiros, muitas vezes com a conivência dos empregados. Objetiva-se, com essa prática, evitar a incidência de encargos sociais sobre parte da remuneração do empregado.

O empregador, algumas vezes, transfere ao empregado, parcial ou integralmente, o valor que deveria ser revertido a União (no caso do imposto de renda, salário educação) e ao INSS (contribuição previdenciária). Outras vezes, contudo, o empregador beneficia-se única e diretamente do não recolhimento dos referidos encargos sociais, reduzindo o custo do trabalho e, também aumentando o lucro.

Em qualquer uma dessas hipóteses, verifica-se significativo prejuízo a sociedade brasileira, pois os encargos sociais financiam a seguridade social, a saúde pública, programas educacionais, dentre outras medidas sociais.

O pagamento do salário "por fora" é amplamente disseminada no meio empresarial, na medida em que a única consequência para o infrator, caso venha a ser descoberta a ilicitude, em eventual processo do trabalho, será quitar, com juros e correção monetária, os encargos sociais e direitos que deveriam ter realizados ao longo do contrato de trabalho.

Ou seja, no processo do trabalho, não há qualquer sanção ao empregador

que pratica a alegada fraude, mas, tão-somente, o ressarcimento do prejuízo causado ao empregado e ao Poder Público.

Mesmo assim, se o empregado não ajuíza ação trabalhista buscando o reconhecimento da existência do salário "por fora", ou, mesmo que ajuíze, não consegue provar o fato, ou, mesmo que prove, for pronunciada a prescrição, o empregador fraudador será beneficiado.

Sustenta-se que a criminalização de determinados ilícitos trabalhistas que impactam diretamente sobre o interesse público é importante instrumento de prevenção e repressão.

O Direito Comparado é exemplo da política de tendência a universalização da criminalização de ilícitos trabalhistas.

No Direito francês, por exemplo, verifica-se uma tendência gradual de se buscar a efetividade das regras trabalhistas através do Direito Penal. Apesar da resistência dos meios empresariais, verifica-se progressivamente aumento de leis criminalizando determinados ilícitos trabalhistas. Citem-se como exemplos, a lei de 6 de dezembro de 1976, relativa ao desenvolvimento da prevenção de acidentes de trabalho, a lei de 10 de julho de 1989, em matéria de trabalho ilegal, a lei de 12 de julho de 1990 sobre contrato de trabalho precário e as leis de 16 de novembro de 2001 e 4 de março de 2002 sobre assédio sexual e assédio moral.

O Direito espanhol, por sua vez, prevê no art. 312.1 do Código Penal o ilícito do tráfico ilegal de mão-de-obra, arts. 316 e 317, delitos contra a vida e a saúde dos trabalhadores, art. 314, o delito de discriminação no emprego, art. 315.1, delitos contra a liberdade sindical e o direito de greve e o art. 307.1, crime de elisão ao pagamento das contas a Seguridade Social.

O Direito brasileiro também segue a tendência mundial de criminalizar ilícitos trabalhistas. Citem-se, como exemplo, os crimes de assédio sexual (Código Penal, art. 216-A), de declaração falsa ou diversa da verdade na CTPS do trabalhador ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita (Código Penal, art. 297, § 3º).

A principal razão para o desenvolvimento de um Direito Penal do Trabalho é de que a sanção penal mostra-se necessária, visto que eficaz forma de tornar efetivas as medidas de proteção do trabalhador, quando a esfera privada confundir-

se com o interesse público. Em oposição, argumenta-se que a sanção penal prejudica o desenvolvimento das relações profissionais, pois trata o empregador como delinquente, desqualificando-o aos olhos de seus interlocutores.

Relevante, por conseguinte, a discussão acerca da existência no Direito brasileiro de criminalização da conduta do empregador que se utiliza da prática de pagar salário "por fora", não recolhendo os encargos sociais correspondentes, mormente diante dos arts. 337-A do Código Penal e da Lei n. 8.137/1990 que dispõem, respectivamente, sobre os crimes de sonegação previdenciária e contra a tributária.

Busca-se com o presente trabalho, destarte, responder a seguinte indagação: qual deve ser a atuação do Juiz do Trabalho ao se deparar com os crimes de sonegação previdenciária e contra a ordem tributária no processo do trabalho?

## **2. CONTROVÉRSIAS SOBRE O SALÁRIO “POR FORA”**

### **2.1. SALÁRIO "POR FORA": CONCEITO E CARACTERÍSTICAS**

A alta carga tributária sobre a folha de pagamento é o principal argumento dos empresários para excluírem da base de cálculo dos encargos sociais parte do salário do empregado. Alegam que existe elevada incidência de encargos sociais sobre a folha de pagamento no Brasil e que afetam a composição dos custos da produção. Sustentam que o custo final do trabalho é formado por três tipos de despesas: a contraprestação do tempo efetivamente trabalhado; a contraprestação do tempo não trabalhado, tais como férias, feriados, licenças e outros; e as obrigações sociais de proteção à saúde, previdência, educação e assistência social.<sup>2</sup>

Evidentemente que o objetivo do empresário ao excluir da base de cálculo dos encargos sociais parte dos salários dos empregados é reduzir o custo do trabalho, aumentando a margem de lucro e sua competitividade. A intenção do empresário de desonerar-se ou reduzir a carga tributária é legítima, desde que não engendre planos que escapam do limite do ético e legal aceitáveis. Trata-se de objetivo bastante justificável do ponto de vista econômico, tendo em vista a necessidade de o empresário diminuir seus custos. Existe, também, o argumento da

---

<sup>2</sup> PASTORE, José. **Encargos sociais. Implicações para o salário, emprego e competitividade**. 2ª tiragem. SP: LTr, 2001, p. 30.

não confiabilidade da Administração Pública, diante dos inúmeros casos de corrupção e desperdício de dinheiro público.<sup>3</sup>

O salário “por fora”, de seu turno, é a prática do empregador de não incluir na base de cálculo dos encargos sociais e, se houver, do imposto de renda, a totalidade do salário pago ao empregado, com o objetivo de sonegar determinados recolhimentos e reduzir a carga tributária.<sup>4</sup>

Importante característica do salário “por fora” é a dificuldade de se provar a existência. Com efeito, via de regra, o salário pago “por fora” é realizado sem recibo e sem a presença de testemunhas.<sup>5</sup> O auditor do trabalho quando fiscaliza a empresa, de igual modo, não detecta facilmente sua prática.

Outra característica é a divergência sobre o conceito de encargo social. Com efeito, os empresários sustentam que são encargos sociais não apenas os valores devidos aos entes da Administração Pública, mas também determinados direitos dos empregados, tais como repouso semanal remunerado, férias, gratificação de férias, aviso prévio, 13º salário e despesas de rescisão contratual.<sup>6</sup>

Desse modo, quando o empregador efetua pagamento de salário “por fora”, exclui salário não apenas da base de cálculo das obrigações sociais (ex.: contribuição previdenciária, SESI, dentre outros), mas também de parcelas devidas

---

<sup>3</sup> SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. **Presunções e Ficção no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. RJ: Renovar, 2002, p. 114.

<sup>4</sup> SALÁRIO "POR FORA" - CONFIGURAÇÃO. O pagamento de salário extrafolha ou "por fora" trata-se de prática voltada para a sonegação fiscal, que obstaculiza o direito à prova documental dos salários, prevista no artigo 464 da CLT. Dá-se, assim, especial valor à prova oral e aos indícios que levam à prática do ato ilícito, sendo suficiente o convencimento formado no espírito do julgador. Aplica-se, na espécie, o princípio da imediação, bem como o da primazia da realidade sobre a forma, segundo o qual deve o operador do Direito pesquisar sempre a prática entre os sujeitos da relação de trabalho efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes. MG, TRT da 3.ª Região; Processo: 02013-2011-103-03-00-5 RO; Data de Publicação: 22/10/2012; Órgão Julgador: Quarta Turma; Relator: Convocada Taisa Maria M. de Lima; Revisor: Convocado Vicente de Paula M. Junior; Divulgação: 19/10/2012. DEJT. Página 131 ([www.trt3.jus.br](http://www.trt3.jus.br), acesso em 23/01/2013).

<sup>5</sup> “SALÁRIO "POR FORA" - PROVA - A realização de pagamento salarial extrafolha é uma prática de difícil comprovação nos feitos trabalhistas, sendo as evidências tênues e quase imperceptíveis. A fraude decorre exatamente de uma conduta patronal negativa, consubstanciada na omissão em contabilizar verbas trabalhistas quitadas ao obreiro. Neste diapasão, o princípio da livre apreciação da prova, ao mesmo tempo em que outorga ao magistrado o poder de valorar-avaliar, reconhece a condição privilegiada de estar próximo aos fatos, o que se dá, em especial, na análise de depoimentos. O ato, porém, não é meramente subjetivo, exige, na realidade, uma acurada objetividade ao escrutinar o conjunto probatório exposto à inteligência, à experiência e ao saber jurídico do julgador, daí porque, sem prova de vulneração desses critérios, deve ser prestigiada a avaliação probatória efetuada em primeiro grau de jurisdição. (TRT da 3.ª Região; Processo: 02321-2011-058-03-00-0 RO; Data de Publicação: 21/01/2013; Órgão Julgador: Sexta Turma; Relator: Jorge Berg de Mendonça; Revisor: Rogerio Valle Ferreira; Divulgação: 18/01/2013. DEJT. Página 705)” ([www.trt3.jus.br](http://www.trt3.jus.br), acesso em 23/01/2013).

<sup>6</sup> Pastore, J. **Encargos...**, cit., p. 30.

ao empregado, principalmente repouso semanal remunerado, férias, FGTS e 13º salário.

Essa distinção gera uma grande divergência na argumentação acerca do peso dos encargos sociais no custo do trabalho, pois se não se considerarem os referidos direitos diretos dos empregados, os encargos sociais brasileiros não possuem a avassaladora repercussão na folha de pagamento propalada.

Necessário, portanto, analisar o conceito e caracterização dos encargos sociais e o impacto que geram na folha de pagamento.

## **2.2. ENCARGOS SOCIAIS: CONTROVÉRSIAS SOBRE ABRANGÊNCIA**

Há importante divergência sobre a abrangência dos encargos sociais.

A primeira corrente sustenta que encargos sociais compreendem tanto as obrigações sociais – contribuição previdenciária, seguro-acidente, salário-educação, Sesi, Sesc, Senai, Senac, Senar, Sebrae, Incra -, quanto determinados direitos dos trabalhadores – repouso semanal remunerado (domingos e feriados), 13º salário, FGTS e multa de 40%, aviso prévio, férias e gratificação de 1/3.

Essa corrente adota conceito restrito de salário, por considerar apenas a contraprestação do trabalho prestado, excluindo do conceito de salário a contraprestação do tempo não trabalhado.

Os defensores dessa corrente, argumentam que a “empresa emprega seus trabalhadores com base em um salário negociado e referente àquilo que eles vão fazer dentro de uma determinada jornada efetivamente trabalhada”, de modo que todos os demais encargos que a lei impõe ao empregador além desse valor, são compulsórios, ou seja, encargos sociais.<sup>7</sup>

Ainda os adeptos dessa corrente asseveram que a empresa tem controle sobre o salário em sentido estrito do empregado - cujo custo é variável -, mas não sobre os encargos sociais, que são compulsórios e invariáveis. Assim, a empresa para reduzir o custo total do trabalho acaba por reduzir o salário que é a parte variável, sobre o qual incidirão os encargos sociais. Assim, concluem, os encargos sociais afetam o nível de salário dos trabalhadores e o nível de emprego formal,

---

<sup>7</sup> Id.

favorecendo a informalidade.<sup>8</sup>

A inclusão de todas as parcelas acima referidas na abrangência dos encargos sociais permite que se chegue a um percentual de 102%, chamando atenção o argumento de que os encargos sociais no Brasil são extremamente pesados, inclusive superiores a 100% do salário. Nesse sentido o quadro abaixo:

Tipos de Encargos	- Percentual (%)
A – Obrigações sociais	
Previdência Social	20,00
FGTS	8,00
Salário Educação	2,50
Acidentes do Trabalho (média)	2,00
SESI	1,50
SENAI	1,00
SEBRAE	0,60
INCRA	0,20
Subtotal A	35,80
B – Tempo não trabalhado I	
Repouso semanal	18,91
Férias	9,45
Feriados	4,36
Abono de férias	3,64
Aviso prévio	1,32
Auxílio enfermidade	0,55
Subtotal B	38,23
C – Tempo não trabalhado II	
13º salário	10,91
Despesas de rescisão	2,57
Subtotal C	13,48

---

<sup>8</sup> Pastore, **op. cit.**, p. 35.

D – Reflexos dos itens anteriores	
Incidência de A sobre B	13,68
Incidência do FGTS sobre 13º salário	0,87
Subtotal D	14,55
TOTAL GERAL	102,06 <sup>9</sup>

A crítica que se faz a essa corrente é de que sua análise é exclusivamente econômica, desprezando a legislação existente. É inconsistente, portanto, a alegação de que o valor que o empregado recebe durante as férias (período não trabalhado), por exemplo, não possui natureza salarial, ante os inequívocos termos do art. 142 da CLT.<sup>10</sup>

A segunda corrente, em oposição a primeira, portanto, exclui da abrangência dos encargos sociais os direitos diretos dos trabalhadores.

O principal argumento dessa corrente, portanto, é que a retribuição do tempo não trabalhado integra o salário, quando assim determinado por lei. É o que ocorre com as férias, 13º salário e repouso semanal remunerado.

Assim, os encargos sociais correspondem exclusivamente às obrigações sociais, ou seja, aquelas que não correspondem a uma contraprestação direta ao empregado e se destinam ao financiamento da seguridade social, ou seja, “conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da Sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”,<sup>11</sup> através do critério da solidariedade.

As alíquotas de encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamento média mensal é a seguinte:

Encargo	Percentual (%)
Contribuição previdenciária	20,0
Seguro contra acidentes de trabalho	2,0
Salário-Educação	2,5

<sup>9</sup> Pastore, **op. cit.**, p. 20.

<sup>10</sup> Reza o art. 142 da CLT: “O empregado perceberá, durante as férias, a remuneração que lhe for devida na data da sua concessão”.

<sup>11</sup> O art. 195, I, “a”, da Constituição prevê que a “seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre : a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.



Incra	0,2
Sesi ou Sesc ou Sest	1,5
Senai ou Senac ou Senat	1,0
Sebrae	0,6
TOTAL	27,8 <sup>12</sup>

O empregador quando paga salário “por fora”, dessa forma, além de poder suprimir parcialmente direito do empregado, tais como 13º salário, férias, gratificação de férias, FGTS e repouso semanal remunerado, ainda prejudica gravemente a sociedade, retirando-lhe parte importante de contribuições de solidariedade que visam ao financiamento de uma sociedade justa e solidária.

Por essa razão, o bem jurídico violado no caso de salário “por fora” não é exclusivamente privado, mas, sobretudo, de enorme interesse público, merecendo da ordem jurídica especial tutela.

### **2.3. SALÁRIO “POR FORA”: BEM JURÍDICO VIOLADO**

Assiste-se, com o desenvolvimento da globalização, a partir do final do século XX, a ampliação da sociedade de risco, caracterizada por um movimento global de integração econômica, social, cultural e política, onde a atividade econômica, através das empresas em geral, passou a ter excessiva relevância nas economias nacionais e na vida das pessoas.<sup>13</sup>

O Estado, após período de fragilidade diante das investidas das sociedades transnacionais, ainda tenta reagir frente a sucessivas crises neoliberais, e, por isso, necessita se reestruturar, inclusive financeiramente.

Um dos vértices dessa reestruturação é o aumento da arrecadação, a fim de que o Estado possa se tornar mais forte e suportar, cada vez mais, os efeitos dos desarranjos da economia global, sobretudo o desemprego estrutural e suas consequências sociais.

A sonegação fiscal, por conseguinte, deixou de ser simplesmente um ilícito

<sup>12</sup> [www.dieese.org.br/notatecnica/notatec101Desoneracao.pdf](http://www.dieese.org.br/notatecnica/notatec101Desoneracao.pdf), acesso em 20/01/2013.

<sup>13</sup> D’AQUINO, Dante. Apropriação Indébita Previdenciária – Um Direito Penal Arrecadatório? In BARACAT, Eduardo M. (Coord.). **Direito Penal do Trabalho: Reflexões Atuais**. Fórum: BH, 2010, p. 116.

administrativo-fiscal e contábil para se transformar em crime.

Verificou-se o surgimento de um direito penal objetivando tutelar bens jurídicos supraindividuais de conteúdo econômico, tais como relações de consumo, ordem econômica, sistema financeiro, ordem tributária, etc.”<sup>14</sup>

A transformação da infração fiscal em crime, portanto, “dá-se pelo conceito geral de maior grau de nocividade social que determinada conduta possui em relação à outra”.<sup>15</sup>

De fato, a sonegação fiscal retira do Estado recursos importantes para a melhoria das condições de vida da sociedade e investimentos no desenvolvimento sócio-econômico.

Por essa razão, a arrecadação de tributos e contribuições sociais foi elevada a condição de bem jurídico tutelado penalmente.

De outra banda, no último século, o trabalho foi alçado da condição de mero custo de produção para bem e valor constitucionalmente protegido, sendo necessária uma adaptação dessa nova realidade pelo sistema jurídico.<sup>16</sup>

O Direito Penal que, outrora, visava a garantir apenas a ordem econômica, punindo o trabalhador que realizava greve ou se insurgia contra o poder do empregador, transforma-se em instrumento de proteção dos interesses dos trabalhadores.

Chega-se a afirmar, em alguns sistemas jurídicos,<sup>17</sup> que a sanção penal é onipresente no Direito do Trabalho, visto que instrumento que exerce importante papel na concreção de importantes direitos reconhecidos aos trabalhadores, através da prevenção e da repressão.<sup>18</sup>

O Direito Penal do Trabalho, nesse sentido, em uma perspectiva democrática, tem por finalidade garantir um umbral de legalidade mínima ou, até mesmo, a função de tutela última dos direitos dos trabalhadores em uma perspectiva de emancipação e de remoção das desigualdades.<sup>19</sup>

O salário “por fora”, dentro dessa perspectiva, representa, ao mesmo tempo,

---

<sup>14</sup> D’AQUINO, **op. cit.**, p. 118.

<sup>15</sup> SCHERKERKEWITZ, **op. cit.**, p. 168.

<sup>16</sup> BAYLOS, Antonio; TERRADILLOS, Juan. **Derecho penal del trabajo**. Editorial Trotta: Madrid, 1997, p 19.

<sup>17</sup> O francês, em particular.

<sup>18</sup> COEURET, Alain; FORTIS, Élisabeth. **Manuel de Droit Pénal du Travail**. 5e éd., LexisNexis: Paris, 2012, p. 5.

<sup>19</sup> BAYLOS, A.; TERRADILLOS, J., **op. cit.**, p. 32.

três ilícitos: trabalhista, tributário e penal.

### **3. SALÁRIO “POR FORA” ENQUANTO FATO CRIMINOSO**

#### **3.1. CRIMES DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

A caracterização do salário “por fora” como ilícito penal demonstra o reconhecimento pela ordem jurídica da importância que a arrecadação dos encargos sociais representa para o Estado e sociedade brasileiros. Tanto é que, mesmo havendo a condenação criminal, o posterior pagamento integral do tributo é causa de extinção da punibilidade.<sup>20</sup>

Com efeito, são esses encargos que financiam educação, saúde, assistência social, situação de desemprego e outras ações voltadas ao desenvolvimento socioeconômico.

Constata-se, no entanto, desarticulação entre os atores responsáveis pela utilização dos instrumentos que a ordem jurídica disponibiliza para prevenir e reprimir a prática do salário “por fora”.

A norma penal efetivamente existe.

O art. 337-A do Código Penal prevê que caracteriza crime de sonegação de contribuição previdenciária suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária, omitindo de folha de pagamento ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, segurados que sejam empregados, empresários,

---

<sup>20</sup> PENAL. PROCESSUAL PENAL. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CP, ART. 337-A. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTO PÚBLICO. CP, ART. 297, § 4º. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. APLICABILIDADE. ESPECIFICIDADE DO CASO. 1. A omissão de informações a respeito de fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias exauriu-se na suposta prática do delito de sonegação previdenciária (CP, art. 337-A), cuja extinção da punibilidade foi reconhecida em razão do pagamento integral do débito. Dessarte, o crime descrito no art. 297, § 4º do CP não tem autonomia lesiva, já que praticado para a consecução da redução de contribuição previdenciária, caso em que resta absorvido pela sonegação previdenciária. 2. Na espécie, inexistente o concurso material enunciado, e sim concurso aparente de normas a ser resolvido pelo princípio da consunção, na modalidade ante factum impunível. 3. Acusados absolvidos com fulcro no art. 386, inc. VI, do CPP. 4. Considerando a certidão de óbito acostada nas fls. 730/731, encontra-se extinta a punibilidade do denunciado Takayuki Maeda, de acordo com o artigo 107-I, do Código Penal. (DF, TRF-1ª Região, Numeração Única: 0025477-84.2005.4.01.0000, APN 2005.01.00.056491-2 / MT; AÇÃO PENAL, RELATOR DESEMBARGADOR FEDERAL HILTON QUEIROZ, SEGUNDA SEÇÃO, 18/09/2012 e-DJF1 P. 9, 05/09/2012, [www.trf1.jus.br](http://www.trf1.jus.br), acesso em 15/10/2014).

trabalhadores avulsos ou autônomos ou equiparados, como, ainda, deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou devidas pelo empregador ou tomador de serviços, e, também, omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições previdenciárias.<sup>21</sup>

O art. 1º da Lei nº 8.137/1990 prevê que o salário “por fora” é crime contra a ordem tributária, na medida em que o empregador reduz contribuição social, omitindo informação e prestação declaração falsa às autoridades fazendárias, além de inserir elementos inexatos na declaração de rendimentos dos empregados. Além disso, o empregador elabora e fornece aos empregados documento (contracheques) que sabe inexatos. O art. 2º da mesma Lei é mais específico, visto que estabelece que constitui crime tributário fazer declaração falsa de rendas para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo, bem como deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social que deveria recolher aos cofres públicos. Nesse caso, se somado ao valor que consta formalmente do contracheque aquele “por fora”, e o empregado não estiver isento do imposto de renda, haverá, ainda, ilícito penal pelo não recolhimento desse imposto.<sup>22</sup>

Nos dois crimes, o elemento subjetivo exigido é o dolo genérico, caracterizado pela vontade dirigida ao propósito de reduzir ou suprimir contribuição previdenciária ou contribuição social.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Art. 337-A do CP: “Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.”

<sup>22</sup> Arts. 1º, I, IV e 2º, I e II da Lei nº 8.137/90: “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

<sup>23</sup> PROCESSO PENAL. SONEGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ELEMENTOS DO DELITO CARACTERIZADOS. DOLO GENÉRICO. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. SUBSTITUIÇÃO DA PENA CORPORAL POR RESTRITIVAS DE DIREITOS. REDUÇÃO DO VALOR DA PENA PECUNIÁRIA. 1. Materialidade e autoria perfeitamente demonstradas. O apelante, único administrador da empresa, efetuou pagamentos "por fora" a empregada, a título de comissões por vendas e aluguéis contratados, sem o registro formal na folha de salários, reduzido, assim, as contribuições previdenciárias incidentes sobre essa diferença salarial, durante 35 meses. 2. Para a

São crimes materiais ou de resultado, visto que se exige a constituição definitiva do tributo como condição objetiva de punibilidade. Por isso, é imprescindível o lançamento definitivo do crédito tributário como condição para a consumação do crime.<sup>24</sup> Nesse sentido, inclusive, a Súmula Vinculante nº 24 do

---

caracterização do delito nos crimes de sonegação previdenciária, basta tão somente o dolo genérico, consubstanciado na vontade livre e consciente de omitir-se de praticar dever previsto em lei. Precedentes dos Tribunais Superiores. 3. Não caracterizada a excludente da culpabilidade. O réu não trouxe aos autos elementos que pudessem dimensionar suposta adversidade, de forma a aferir se era de fato grave a ponto de colocá-lo em situação extrema. 4. O critério adotado por esta Corte é de que o valor pago mensalmente pelo condenado a título de multa e de prestação pecuniária alternativa não deve ultrapassar 30% de sua renda naquele mês, em decorrência de eventual parcelamento. Para aferir esse percentual, considera-se o valor total e o tempo da pena privativa de liberdade. 5. Ao se levar em conta a sanção corporal (32 meses de reclusão) e a prestação pecuniária fixada no primeiro grau (02 salários mínimos mensais, os quais, somados, resultam em 64 salários mínimos), somando-se, ainda, a multa, o valor a ser pago a cada mês equivale a mais de 30% da renda declarada pelo acusado. Logo, a sanção alternativa imposta na sentença deve ser reduzida para 32 salários mínimos, competindo ao Juízo da Execução adequar as condições de adimplemento à realidade financeira do acusado, autorizando, inclusive, o parcelamento do valor devido, conforme permite o artigo 50 do CP, aplicado por analogia à situação. (RS, SC, PR, TRF-4ª Reg., ACR 5001571-27.2010.404.7208, 7ª T., Rel. Des. Salise Monteiro Sanchotene, julg. 09/04/2014, D.E. 28/05/2014, [www.trf4.jus.br](http://www.trf4.jus.br), acesso em 14/10/2014).

<sup>24</sup> PENAL E PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. SONEGAÇÃO FISCAL. ARTIGOS 1º, INCISO I, DA LEI 8.137/90, E 337-A, INCISO III, DO CÓDIGO PENAL. OMISSÃO DE RECEITAS. ARTIGO 42 DA LEI 9.430/1996. MATERIALIDADE. EMPRESA CADASTRADA NO SIMPLES. ARTIGO 18 DA LEI 9.317/1996. AUTORIA. DOLO. TIPICIDADE DAS CONDUTAS PRATICADAS PELO ACUSADO. CONDENAÇÃO. DOSIMETRIA. CONCURSO FORMAL. AFASTAMENTO. SUBSTITUIÇÃO DA PENA. 1. A materialidade dos delitos dos artigos 1º da Lei 8.137/90 e 337-A, III, do Código Penal é passível de comprovação a partir do lançamento precedido de regular procedimento fiscal, em face da presunção de veracidade dos atos administrativos. 2. A omissão de receitas ou rendimentos, presumida com fundamento no artigo 42 da Lei 9.430/96, quando o contribuinte, intimado, não logra comprovar a origem dos recursos depositados em conta bancária, é apta a embasar a persecução criminal, sem que daí decorra ofensa ao estado de inocência. Entendimento que se alinha à orientação do Supremo Tribunal Federal. 3. Não se deve extrair do artigo 18 da Lei 9.317/96 interpretação no sentido de que somente os livros fiscais a cuja escrituração está obrigada a empresa cadastrada no SIMPLES - e não os extratos de movimentação bancária, por exemplo - têm o condão de servir de arrimo à constatação da omissão. 4. A jurisprudência deste Tribunal pacificou que o tipo penal do artigo 1º da Lei 8.137/90 tem no dolo genérico o seu elemento subjetivo, o qual prescinde de finalidade específica, isto é, desimportam os motivos pelos quais o réu foi levado à prática delitiva, sendo suficiente para a perfectibilização do tipo penal, que o agente queira não pagar, ou reduzir, tributos, consubstanciado o elemento subjetivo em uma ação ou omissão voltada a este propósito. 5. Consideradas típicas as condutas praticadas, impõe-se a reforma da decisão de primeira instância, com a condenação do acusado. 6. A natureza do SIMPLES, enquanto regime unificado de tributação, porque compreensivo de várias espécies tributárias (artigo 3º, § 1º, da Lei 9.317/9 - vigente à época dos fatos), revela-se incompatível com a ideia de um concurso de crimes, ainda que formal, mesmo na hipótese em que a omissão de receita pelo contribuinte tenha gerado a supressão de mais de um imposto ou contribuição. A conduta, em tal contexto, há de ser incriminada a modo único. 5. Reconhecimento da prática dos delitos em concurso formal. 7. Na dosimetria das penas, merece valoração negativa as consequências da conduta criminosa, considerando o elevado montante sonegado, o qual, todavia, não se mostra suficiente a atrair a incidência da majorante do artigo 12, inciso I, da Lei 8.137/90. 8. Preenchidos os requisitos do artigo 44 do Código Penal, deve a pena privativa de liberdade ser substituída por restritivas de direitos, consistentes em prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas e prestação pecuniária. A primeira, porque exige do condenado um esforço no sentido de contribuir com o interesse público. A segunda, porque, ao contrário da multa que reverte sempre ao Estado, converte-se em prol da vítima, seus dependentes ou entidade pública. (RS, SC, PR, TRF-4ª Reg., ACR 500473196.2010.404.7002, 8ª T., Rel. Des. Victor Luiz dos Santos Laus, Jlg. 03/09/2014, D.E.

STF.<sup>25</sup>

Ainda em relação a aspectos comuns de ambos os crimes, os delitos de falsidade material e ideológica e de uso de documento falso constituem meio para o cometimento do crime-fim, tanto de sonegação de contribuição previdenciária, quanto de sonegação fiscal. Assim, o crime de falsidade esgota seu potencial lesivo na consumação dos crimes previstos no art. 337-A do CP e na Lei nº 8.137/90, não se tratando de delito autônomo. Portanto, tanto a sonegação de contribuição previdenciária quanto a sonegação fiscal absorvem a falsidade, quando esta é meio fraudulento utilizado para a prática do delito tributário.<sup>26</sup>

Duas são as principais distinções entre os crimes de sonegação de contribuição previdenciária e contra a ordem tributária.

A primeira é que no crime de sonegação de contribuição previdenciária, a finalidade é exclusivamente tutelar o recolhimento a Previdência Social, enquanto o do crime contra a ordem tributária, o bem jurídico tutelado é mais amplo, envolvendo também as contribuições sociais além de outros tributos.

A segunda é que imprescindível para a caracterização do crime de sonegação de contribuição previdenciária a conduta fraudulenta do empregador, ao passo que no crime de sonegação fiscal previsto na Lei nº 8.137/90, haveria, tão-somente, a omissão no recolhimento de contribuições sociais, admitindo-se a boa-fé do empregador. Tanto é que apenas no crime de sonegação fiscal admite-se a precária condição financeira da empresa como excludente de culpabilidade.

Como elemento comum e imprescindível dos dois ilícitos, relevante a compreensão sobre o lançamento definitivo do tributo como condição para a

---

11/09/2014, [www.trf4.jus.br](http://www.trf4.jus.br), acesso em 14/10/2014).

<sup>25</sup> Súmula Vinculante nº 24 do STF: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo".

<sup>26</sup> COMPETÊNCIA - HABEAS CORPUS - ATO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Compete ao Supremo Tribunal Federal julgar habeas corpus impetrado contra ato do Superior Tribunal de Justiça - alíneas "c" e "i" do inciso I do artigo 102 da Constituição Federal. SONEGAÇÃO FISCAL - FALSIDADE IDEOLÓGICA. Descabe confundir o meio para a prática do crime com a autonomia deste último. Na sonegação fiscal, o falso não se mostra crime autônomo, mas meio relativo à prática do primeiro. Precedente: Recurso em Habeas Corpus nº 1.207/SP, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Assis Toledo, acórdão publicado no Diário da Justiça de 24 de junho de 1991. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA - VERIFICAÇÃO. Define-se a prescrição da pretensão punitiva, antes de sentenciada a ação, pelo enquadramento dos fatos constantes da denúncia, levando-se em conta a pena máxima fixada para o tipo que estaria a consubstanciar. Prevendo a Lei nº 8.137/90 crimes contra a ordem tributária cuja pena máxima é de cinco anos, descabe falar em prescrição da pretensão punitiva quando os fatos hajam ocorrido em 1990 e a denúncia tenha sido recebida em 1996. O prazo prescricional é, na espécie, de doze anos, a teor do disposto no inciso III do artigo 109 do Código Penal. (Brasil, STF-HC 76847/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, julg. 09/06/1998, 2ª T., DJ 04/09/1998, [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br), acesso em 14/10/2014).

consumação dos crimes em foco.

### 3.2. O NECESSÁRIO LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO

Conforme acima já salientado, sobretudo diante da Súmula Vinculante nº 24 do STF, o lançamento definitivo do tributo é condição objetiva de punibilidade, sendo necessária para a consumação dos crimes de sonegação de contribuição previdenciária e de sonegação fiscal.

O conceito de lançamento definitivo do tributo pode ser deduzido do art. 142 do Código Tributário Nacional, segundo o qual, trata-se de procedimento administrativo, tendente a verificar a ocorrência do fator gerador da obrigação tributária, com vistas a determinação da matéria tributável, indicando precisamente sua base de cálculo, e permitindo o cálculo do montante do tributo devido, como também indicando o respectivo sujeito passivo.

Trata-se de competência privativa de autoridade administrativa.<sup>27</sup>

Considera-se definitivo o lançamento, no dia seguinte ao término do prazo para recurso voluntário no processo administrativo fiscal, nos termos dos arts. 10, V, 15, 33 e 56 do Decreto nº 70.235/72.

Uma vez proferida a decisão final pela autoridade administrativa, será encaminhada ao Ministério Público, a representação fiscal para fins penais, relativas aos crimes contra a ordem tributária e aos crimes contra a Previdência social, nos termos do art. 83 da Lei nº 9.430/96, a fim de que seja oferecida a denúncia,<sup>28</sup> salientando-se que nos termos do art. 15 da Lei nº 8.137/90, trata-se de ação penal pública.

Percebe-se, portanto, que os crimes em tela são materiais, ou seja, só se consumam com a produção do resultado naturalístico que é, especificamente, a

---

<sup>27</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, **assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>28</sup> Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

constituição definitiva do crédito tributário.

Por essa razão, é que o mero preenchimento dos recibos salariais ou guias GFIP com declaração falsa de salário ou base de cálculo de contribuição previdenciária e de FGTS, sem o lançamento, é insuficiente para a consumação dos crimes analisados.<sup>29</sup>

Inegável a existência, no íntimo do jurista, o sentimento de efetividade da norma, seja ela de âmbito penal, tributário ou trabalhista, sobretudo quando a norma tem por escopo inegável interesse público, mormente se guiada pelos princípios que

---

<sup>29</sup> HABEAS CORPUS. PENAL E PROCESSUAL PENAL. WRIT IMPETRADO COMO SUBSTITUTIVO DO RECURSO PRÓPRIO. NÃO-CABIMENTO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. (ART. 168-A, § 1º, I, DO CPB). NATUREZA. MODIFICAÇÃO DE ENTENDIMENTO. CRIME MATERIAL (SÓ SE CONSUMA COM A PRODUÇÃO DO RESULTADO NATURALÍSTICO). CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PECULIARIDADES DO CASO. SUPERVENIÊNCIA DE SENTENÇA CÍVEL. DESCONSTITUIÇÃO DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO E ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA SUSPENDENDO A EXIGIBILIDADE DO RESPECTIVO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DO PROCESSO (ART. 93, DO CPP). SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL (ART. 116, I, DO CP). HABEAS CORPUS NÃO CONHECIDO. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. I - Acompanhando o entendimento firmado pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Habeas Corpus n. 109.956/PR (Rel. Min. Marco Aurélio, j. 07.08.2012), a 5ª Turma deste Superior Tribunal de Justiça passou a adotar orientação no sentido de não mais admitir o uso do writ como substitutivo de recurso ordinário, previsto nos arts. 105, II, a, da Constituição da República e 30 da Lei n. 8.038/90, sob pena de frustrar a celeridade e desvirtuar a essência desse instrumento constitucional. II - A jurisprudência desta Corte evoluiu para não mais se admitir O manejo do habeas corpus em substituição ao recurso próprio, bem assim como sucedâneo de revisão criminal, ressalvada a possibilidade de concessão da ordem de ofício, em casos excepcionais, quando constatada a existência de manifesto constrangimento ilegal ao Paciente, situação não verificada na espécie. III - No que toca aos crimes contra a ordem tributária, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que a constituição definitiva do crédito tributário, com o consequente reconhecimento de sua exigibilidade, configura condição objetiva de punibilidade, necessária para o início da persecução criminal (cf.: HC 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13.05.2005; e ADI 1571, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 30.04.2004). IV - Tal entendimento foi consolidado pelo Excelso Pretório na Súmula Vinculante 24, do seguinte teor: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo." V - Na esteira dessa orientação, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que o delito de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A, do Código Penal, é crime omissivo material e não formal, de modo que o prévio esaurimento da via administrativa em que se discute a exigibilidade do tributo constitui condição de procedibilidade da ação penal (AgRg no Inq 2.537/GO, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 13-06-2008). VI - Antes de tal julgado, prevalecia, neste Tribunal, o entendimento segundo o qual a sonegação e a apropriação indébita previdenciária eram crimes formais, não exigindo para a respectiva consumação a ocorrência do resultado naturalístico consistente no dano para a Previdência, sendo caracterizados com a simples supressão ou redução do desconto da contribuição, não havendo, pois, necessidade de esgotamento da via administrativa quanto ao reconhecimento da exigibilidade do crédito tributário. VII - A partir do precedente da Excelsa Corte (AgRg no Inq 2.537/GO), a jurisprudência deste Tribunal orientou-se no sentido de considerar tais delitos como materiais, sendo imprescindível, para respectiva consumação, a constituição definitiva do crédito tributário, com o esgotamento da via administrativa. VIII - O Impetrante, absolvido em primeiro grau, restou condenado pelo Tribunal como incurso no art. 168-A, § 1º, I, combinado com o art. 71, caput, ambos do Código Penal, não logrando demonstrar, como lhe incumbia, a existência de impugnação administrativa em curso em face do crédito tributário tido por definitivamente constituído. (...). (Brasil, STJ, HC 266462/SP, 2013/0072413-4, Rel. Min. Regina Helena Costa, 5ª T., Julg. 25/02/2014, REPDJe 30/04/2014, [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), acesso em 14/10/2014).



informam a Seguridade Social, em especial os da solidariedade social, universalidade da cobertura do atendimento e equidade na forma de participação no custeio.<sup>30</sup>

Quando se trata de salário “por fora” é o processo trabalhista o principal espaço onde essa prática é exposta e comprovada.

Uma vez constatada a prática do salário “por fora” em processo trabalhista, observam-se especificamente duas providências que podem ser adotadas pelo Juiz do Trabalho no âmbito da persecução criminal e que serão analisadas no tópico seguinte.

### **3.3. A IMPORTANTE ATUAÇÃO DO JUIZ DO TRABALHO**

Quando o Juiz do Trabalho, observado o contraditório e as provas orais e documentais, reconhece a existência do salário “por fora”, nos limites de sua competência material, e de eventual prescrição pronunciada, determinará o pagamento de diferenças reflexas de repouso semanal remunerado, férias acrescidas da gratificação de 1/3, FGTS, 13º salário e outras parcelas salariais eventualmente devidas, tais como horas extras, adicional noturno, dentre outras.

Apenas sobre verbas objeto da condenação trabalhista, caberá ao Juiz do Trabalho determinar a execução de contribuições previdenciárias.<sup>31</sup>

Normalmente, o Juiz do Trabalho não observa a faculdade prevista no art. 16 da Lei nº 8.137/90, segundo a qual “Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem com indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção”.

A persecução criminal decorrente da constatação, em processo trabalhista, da ocorrência de salário por fora, pode ser feita de duas formas.

A primeira, determinação de que seja oficiada a Secretaria da Receita Federal para que instaure procedimento administrativo com vistas ao lançamento definitivo do tributo, e o posterior envio ao Ministério Público da representação fiscal

---

<sup>30</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Princípios de Direito Previdenciário**, 4ª edição, São Paulo, LTR, 2001.

<sup>31</sup> Dispõe o art. 114, VIII, da Constituição: “Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar: (...) VIII – a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”.

para fins penais.

A segunda, a determinação de que seja apurada a contribuição previdenciária sonegada em razão do salário “por fora”. O objetivo dessa apuração não é a execução da contribuição previdenciária sonegada, visto que não teria a Justiça do Trabalho competência para esse procedimento. A finalidade dessa determinação seria tornar a liquidação trabalhista equivalente ao lançamento tributário.

Nesse sentido, já se manifestou o TRF da 4ª Região, em interessante acórdão da lavra do Desembargador Márcio Antonio Rocha. De acordo com o e. Desembargador, “Sendo as contribuições sociais previdenciárias devidas em decorrência de decisão proferida pelos Juízes e Tribunais do Trabalho, a sentença trabalhista na qual se apurou a irregularidade é hábil a alicerçar denúncia de crime de sonegação de contribuição previdenciária”.

Esclareceu o e. Desembargador que “Não compromete esse raciocínio o fato de que os valores tenham sido determinados por arbitramento na ação trabalhista, uma vez que o arbitramento nada mais é do que um método de cálculo, o qual não compromete a conclusão de que a verba é devida”.<sup>32</sup>

Ou seja, através do processo trabalhista atinge-se a finalidade do art. 142 do CTN, qual seja, “exaurimento da via administrativa para a consumação do ilícito tributário”.<sup>33</sup>

A “via administrativa”, no caso, significa permitir ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa com o objetivo de verificar a ocorrência do fator gerador da obrigação tributária, com vistas a determinação da matéria tributável, indicando precisamente sua base de cálculo, e permitindo o cálculo do montante do tributo devido. Ora, essa finalidade é amplamente observada no processo trabalhista.

Uma vez concluído o processo trabalhista, quando não caiba mais recurso da decisão que estabeleceu o cálculo do tributo devido, com a precisa identificação da base de cálculo, determina-se seja oficiado o Ministério Público para as providências determinadas pelo art. 16 da Lei nº 8.137/90.

Saliente-se, no entanto, que a jurisprudência tem reconhecido que a precária

---

<sup>32</sup> RS, SC, PR, TRF-4ª Reg., ACR nº 5000938-88.2011.404.7205/SC, Rel. Des. Marcio Antônio Rocha, julg. 06/08/2013, [www.trf4.jus.br](http://www.trf4.jus.br), acesso em 09/10/2014.

<sup>33</sup> Brasil, STF, HC 122755/PE, julg. 19/08/2014, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJe-171, 04/09/2014, [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br), acesso em 14/10/2014.

situação financeira da empresa, como causa supralegal de exclusão de culpabilidade, quando a única alternativa socialmente menos danosa foi o não-recolhimento do tributo devido.<sup>34</sup>

Ressalte-se, ainda, o entendimento jurisprudencial no sentido de se aplicar o princípio da insignificância aos crimes fiscais quando o valor do tributo não ultrapassar o valor de R\$ 10.000,00, nos termos do art. 20 da Lei n. 10.522/02.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> AÇÃO PENAL ORIGINÁRIA. CRIMES DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (INCISO I DO § 1º DO ART. 168-A E INCISO III DO ART. 337-A, AMBOS DO CÓDIGO PENAL). CONTINUIDADE DELITIVA E CONCURSO MATERIAL. ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO. DOLO ESPECÍFICO. NÃO-EXIGÊNCIA PARA AMBAS AS FIGURAS TÍPICAS. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS EM RELAÇÃO AO CO-RÉU DETENTOR DO FORO POR PRERROGATIVA DE FUNÇÃO. PRECÁRIA CONDIÇÃO FINANCEIRA DA EMPRESA. EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. NÃO-COMPROVAÇÃO. INAPLICABILIDADE AO DELITO DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO. ABSOLVIÇÃO DA CO-RÉ. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS. PENA DE 3 (TRÊS) ANOS E 6 (SEIS) MESES DE RECLUSÃO E 30 (TRINTA) DIAS-MULTA, PARA CADA DELITO, TOTALIZANDO 7 (SETE) ANOS DE RECLUSÃO E 60 (SESENTA) DIAS-MULTA, FIXADOS EM ½ (UM MEIO) SALÁRIO MÍNIMO. REGIME INICIAL DE CUMPRIMENTO DA PENA. SEMI-ABERTO. SUBSTITUIÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE. SURSIS. DESCABIMENTO. (...) 8. No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, tem-se admitido, tanto em sede doutrinária quanto jurisprudencial, como causa supralegal de exclusão de culpabilidade a precária condição financeira da empresa, extrema ao ponto de não restar alternativa socialmente menos danosa que não a falta do não-recolhimento do tributo devido. Configuração a ser aferida pelo julgador, conforme um critério valorativo de razoabilidade, de acordo com os fatos concretos revelados nos autos, cabendo a quem alega tal condição o ônus da prova, nos termos do art. 156 do Código de Processo Penal. Deve o julgador, também, sob outro aspecto, aferir o elemento subjetivo do comportamento, pois a boa-fé é requisito indispensável para que se confira conteúdo ético a tal comportamento. 9. Não é possível a aplicação da referida excludente de culpabilidade ao delito do art. 337-A do Código Penal, porque a supressão ou redução da contribuição social e quaisquer acessórios são implementadas por meio de condutas fraudulentas - incompatíveis com a boa-fé - instrumentais à evasão, descritas nos incisos do caput da norma incriminadora. (...) (Brasil, STF, Pleno, AP 516, Relator Ministro Ayres Britto, julg. 27/09/2010, DJe-235 03/12/2010, [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br), acesso em 14/10/2014).

<sup>35</sup> PENAL. EMBARGOS INFRINGENTES E DE NULIDADE. CRIMES OMISSIVOS DO ART. 337-A DO CP. DIVERGÊNCIA QUANTO À EXISTÊNCIA MATERIAL DO FATO E APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA AOS CRIMES FISCAIS. I - A lavratura do auto de infração, a constituição do crédito tributário e a recusa injustificada de apresentação de livros contábeis obrigatórios e demais documentos relativos à escrituração contábil e fiscal da pessoa jurídica autuada se prestam a comprovar a materialidade do crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no art. 337-A do CP. II - Se, por um lado, descabida a utilização do valor do tributo indiretamente calculado através de arbitramento para fins de dosimetria da pena, ante a sua incompatibilidade com os rigores da prova penal, daí não se deve concluir pela pertinência da aplicação do princípio da insignificância quando presentes provas cabais da prática do delito previsto nos incisos I e III do art. 337-A do CP ao longo de, pelo menos, dois meses do período de atividade da pessoa jurídica autuada. III - Os precedentes extraídos da jurisprudência dos Tribunais Superiores favoráveis à aplicação do princípio da insignificância aos crimes fiscais dizem respeito a tributos que não extrapolam o teto de R\$10.000,00 (dez mil reais). III - Embargos infringentes desprovidos (RJ, TFR-2, ENUL 200651010022016, Primeira Seção Especializada, julg. 28/11/2013, Rel. Des. Marcelo Pereira da Silva, E-DJR2R, 13/12/2013, [www.trf2.jus.br](http://www.trf2.jus.br), acesso em 14/10/2014); PROCESSO PENAL. PENAL. CRIME DE USO DE DOCUMENTO FALSO. ABSORÇÃO PELO CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO E DA INSIGNIFICÂNCIA. 1. Pelo princípio da consunção, "a norma incriminadora de um fato que é meio necessário ou normal fase de preparação ou execução de outro, é excluída pela norma a este relativa." (Hungria). Uma vez demonstrado que a conduta do agente se destinou a um fim específico,

Assim, antes de encaminhar o processo ao Ministério Público, poderá o Juiz do Trabalho avaliar tanto a excludente de culpabilidade em razão da precária situação financeira da empresa, quanto a aplicação do princípio da insignificância.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo da caracterização do ilícito penal é o de prevenir e reprimir ilícitos trabalhistas que afetam interesses públicos maiores.

No caso do salário “por fora”, há evidente prejuízo ao interesse social, quando o empregador deixa de recolher contribuições sociais e imposto de renda sobre parte do salário do empregado.

Os instrumentos previstos no ordenamento jurídico não são utilizados de forma eficaz com vistas a prevenir e coibir a prática do salário “por fora”, sobretudo em razão de desarticulação entre a Justiça do Trabalho, Ministério Público Federal e Justiça Federal.

De fato, não é comum encontrar sentença penal condenando empregador por haver sonegado contribuição social ou imposto de renda, em razão da prática de salário “por fora”.

O Juiz do Trabalho deve tomar a iniciativa, comunicando o Ministério Público Federal, nas sentenças que reconhecerem a existência de salário “por fora”, o aludido ilícito penal, conforme previsto no art. 16 da Lei nº 8.137/1990.

Evidentemente, necessária integração entre o Juiz do Trabalho, o Procurador da República e o Juiz Federal, no sentido de viabilizar a responsabilização criminal dos empregadores que adotam a prática do salário “por fora”.

Uma vez verificado em processo trabalhista, o fato do pagamento “por fora”

---

sendo o uso de documento falso apenas crime-meio para a sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A/CP), este absorve aquele, inexistindo concurso material de infrações. 2. “A análise quanto à incidência, ou não, do princípio da insignificância na espécie deve considerar o valor objetivamente fixado pela Administração Pública para o arquivamento, sem baixa na distribuição, dos autos das ações fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União (art. 20 da Lei n. 10.522/02), que hoje equivale à quantia de R\$ 10.000,00, e não o valor relativo ao cancelamento do crédito fiscal (art. 18 da Lei n. 10.522/02), equivalente a R\$ 100,00” (Cf. STF - HC 96.309-9/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma do STF, unânime, julgado em 24/03/2009, DJe n. 75, publicado em 24/04/2009; e HC 96.374-9/PR, Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma do STF, unânime, julgado em 31/03/2009, DJe n. 75, e publicado em 24/04/2009.) 3. Recurso desprovido (DF, TRF-1ª, RSE 0026995-77.2013.4.01.3800, Rel. Des. Olindo Menezes, 4ª T, julg. 24/02/2014, DJF 1 p. 104, 11/03/2014, [www.trf1.jus.br](http://www.trf1.jus.br), acesso em 14/10/2014).

realizado por empregador a empregado, o Juiz do Trabalho poderá contribuir efetivamente no cumprimento da norma penal.

O Juízo do Trabalho, no âmbito de sua competência material, possui inegável e eficiente instrumental para permitir a efetividade da norma penal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAYLOS, Antonio; TERRADILLOS, Juan. **Derecho penal del trabajo**. Editorial Trotta: Madrid, 1997.

COEURET, Alain; FORTIS, Élisabeth. **Manuel de Droit Pénal du Travail**. 5e éd., LexisNexis: Paris, 2012.

D'AQUINO, Dante. Apropriação Indébita Previdenciária – Um Direito Penal Arrecadatório? In BARACAT, Eduardo M. (Coord.). **Direito Penal do Trabalho: Reflexões Atuais**. Editora Fórum: BH, 2010, p. 116.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Princípios de Direito Previdenciário**, 4ª edição, São Paulo, LTR, 2001.

PASTORE, José. **Encargos sociais. Implicações para o salário, emprego e competitividade**. 2ª tiragem. SP: LTr, 2001, p. 30.

SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. **Presunções e Ficção no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. RJ: Renovar, 2002, p. 114.